
学校编码: 10384

分类号: _____ 密级 _____

学 号: 200015131

UDC _____

学 位 论 文

企业集团管理控制研究

The Research on Management Control of Enterprise Groups

方 芊

指导教师姓名: 林 志 扬 教 授

申请学位级别: 硕 士

专 业 名 称: 工商管理 (MBA)

论文提交日期: 2003 年 5 月

论文答辩时间: 2003 年 6 月

学位授予单位: 厦 门 大 学

学位授予日期: 2003 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2003 年 月

论 文 摘 要

中国经济的高速发展与经济体制改革的进一步深入，使企业集团逐渐成为我国经济运行中的一种重要组织形式。随着企业集团的形成与扩展，与企业集团管理控制相关的研究也成为我国企业改革的一个重要课题。

在过去的理论研究中，无论是美国注册会计师协会的管理控制定义，还是 COSO 的《内部控制整体框架》，或是经典管理理论中组织结构设计思想以及管理控制系统理论，均是着重于研究单一企业内部的管理控制，企业集团管理控制是一个新课题，目前还未见到相关的研究专著。

本文就母子公司形式的企业集团的管理控制问题进行了初步研究，希望能够对现阶段我国企业集团管理控制手段的运用有所帮助。

在研究方法上，本文采取从抽象到具体的基本思路。在章节安排上分为三个部分：

第一章：本章回顾了管理控制的相关理论，并在总结的基础上，提出本文使用的管理控制定义；根据相关法规，界定本文所讨论的对象为母子公司形式的企业集团；最后，就企业集团管理控制的特点和重要性进行了讨论。

第二章：本章总结分析各种企业集团管理控制手段，并就各种手段之间的内在联系进行了讨论。

第三章：本章结合具体案例分析企业集团管理控制手段的运用；最后，结合案例对企业集团应如何实现有效的管理控制进行总结。

关键词：企业集团；母子公司；管理控制。

Abstract

With the rapid development of Chinese Economy and the further reform of China's economic system, enterprise group is becoming an important form of organization in China. As more and more enterprise groups are formed and further expand themselves, the researches on the management control of enterprise groups are becoming crucial to the reform of Chinese enterprises.

The previous theories emphasized the management control of a single enterprise. These theories include, the management control concept defined by AICPA, the report *Internal Control-Integrated Framework* published by COSO, the organization structure design and management control system theory in the classical management theories, etc. However, the management control of enterprise groups is a brand new field to be explored, and there aren't any relevant monographs.

This paper makes an initial attempt to study the management control of enterprise groups, especially those composed of parent and subsidiary companies. Hopefully, the study would be beneficial to application of management control of Chinese enterprise groups.

Regarding research methodologies, this paper will follow a from-abstract-to-specific path. This paper includes three sections in context:

Section 1 reviews relevant theories regarding management control and defines the concept of management control in this paper. Based on the related regulations, the object of discussion in this paper will be enterprise group composed of parent and subsidiary companies. Also, Section 1 discusses the characteristics and importance of management control of enterprise groups.

Section 2 summarizes the various means of management control of enterprise

groups and further explores the internal relationship among those various means.

Section 3 discusses the application of management control of enterprise groups by using specific cases. The summary on the effective management control of enterprise groups will be stated in the end.

Keywords: Enterprise Groups; Parent Company and Subsidiary Company; Management Control.

目 录	
前 言.....	1
第一章 企业集团管理控制综述.....	3
第一节 管理控制理论概述.....	3
一、内部控制与管理控制.....	3
二、管理的控制职能.....	6
三、管理控制系统理论.....	6
四、管理控制的实施.....	9
第二节 企业集团管理控制概述.....	11
一、企业集团概述.....	11
二、企业集团管理控制.....	13
第二章 企业集团管理控制手段分析.....	17
第一节 股权控制手段.....	17
一、股份所有权与控制权的关系.....	17
二、股权控制的前提：股权取得.....	17
三、股权控制手段的运用.....	18
四、股权控制与其他控制手段的关系.....	20
第二节 人事控制手段.....	20
一、人事控制的层次.....	20
二、人事控制的实现途径.....	21
三、人事控制与股权控制的关系.....	21
第三节 行政控制手段.....	22
一、企业集团管理架构建立的理论探讨.....	22
二、母子公司制组织形式的利弊分析.....	23
三、企业集团管理架构建立的新尝试.....	25
四、管理架构建立的意义.....	26
第四节 财务控制手段.....	26
一、财务控制手段综述.....	26
二、财务预算制度.....	27
三、财务总监制度.....	29
四、资产调度与信贷制度.....	31
第五节 其他管理控制手段.....	33
一、其他管理控制手段综述.....	33
二、经营单位业绩评价.....	34

三、全面稽核管理制度	35
四、高管人员激励机制	36
第三章 案例分析——ABC 集团管理控制手段运用	38
第一节 基本背景介绍	38
第二节 股权控制与人事控制	39
一、股权控制的实现	39
二、人事控制的实现	39
三、关于股权控制和人事控制的讨论	40
第三节 集团管理架构的建立	41
一、法律架构与管理架构的处理	41
二、集团管理架构	41
三、关于管理架构的讨论	44
第四节 业绩评价系统	45
一、业绩评价系统	45
二、业绩评价系统的实施	47
三、关于业绩评价系统的讨论	48
第五节 高管人员薪酬与激励机制	48
一、高管人员薪酬制度	48
二、高管人员激励机制	49
三、关于高管人员薪酬与激励机制的讨论	51
第六节 案例总结	52
结 束 语	55
参 考 文 献	56
后 记	58

前 言

19 世纪末 20 世纪初，在西方资本主义从自由竞争走向垄断的发展过程中，一些欧美国家出现了不少与当今企业集团类似的经济组织，如卡特尔（Cartel）、托拉斯（Trust）、康采恩（Concern）等，这些企业的聚合体逐渐演变，发展成为当今的企业集团。

今天，企业集团已经成为现代经济的基本现象，并以其明显的全球化经营特征成为世界经济发展的主角。到 20 世纪 90 年代，大型企业集团已经控制了 50% 的世界贸易、80% 的工艺研制、90% 的高科技、75% 的国际技术转让和对发展中国家 90% 的技术贸易¹。

随着中国经济的高速发展与经济体制改革的进一步深入，企业集团也逐渐成为我国经济发展中的一个重要内容，与企业集团相关的研究也成为我国企业改革的一个重要课题。

对企业集团的定义，我国的理论界与实务界有许多不同的表述，直到 1998 年，国家工商行政管理局制订的《企业集团登记管理暂行规定》才第一次在行政规章中对企业集团的概念做了法律上的界定，该规定将企业集团定义为以母子公司为主体的具有一定规模的企业法人联合体，因此，本文讨论的企业集团均指母子公司形式的企业集团。

企业集团在形成与发展的过程中，由单一主体企业逐渐转变为企业集团，随着经济的发展和企业规模的不断扩大，随之而来的是母子公司的管理控制问题。由于母公司与子公司在法律意义上是完全独立的法人实体，双方在法律上是各自独立的、平等的，母公司只是通过资本或行政的控制权与子公司相联系，这完全有别于企业内部的组织管理体系。在现代企业制度框架下，母公司是子公司的投资者、股东，只能通过股东会、董事会、监事会等治理

¹ 毛蕴诗等著，《企业集团——扩展动因、模式与案例》，广东人民出版社，2000 年 5 月，P4。

机构对子公司进行管理控制，由于现实存在的母子公司的信息不对称问题以及不断出现的“内部人控制”问题，母公司对子公司的管理控制成了一个新难题。在新型的母子公司框架下如何进行有效的组织结构设计，如何选择和实施有效的管理控制手段以及相关激励机制，使母子公司的组织结构能够有效的运转，是母子公司体制得以成功地运作的关键。尤其在我国现阶段，为发挥企业集团优势、提高企业集团竞争力，设计和选择一些科学并且有效的母子公司管理控制手段显得非常关键和重要。

在过去的理论研究中，无论是美国注册会计师协会的管理控制定义，还是 COSO 的《内部控制整体框架》，或是经典管理理论中组织结构设计思想以及管理控制系统理论，均是着重于研究单一企业内部的管理控制，母子公司的出现及其管理控制是一个新课题，目前还未见到相关的研究专著。

本文拟就母子公司形式的企业集团的管理控制手段选择与运用展开分析与研究，结合现实案例的讨论，对企业集团的管理控制问题做一初步探索。

在研究方法上，本文采取从抽象到具体的基本思路。在逻辑顺序上，先研究“**什么是企业集团管理控制？**”对管理控制理论、企业集团定义和企业集团管理控制的特点等基础性问题先做讨论；再研究“**企业集团管理控制手段有哪些？**”总结分析实务中使用的各种企业集团管理控制手段，并就各种手段之间的内在联系进行讨论；最后研究“**如何有效运用这些管理控制手段？**”结合具体案例分析各种手段的运用，对企业集团如何有效进行管理控制进行总结。

第一章 企业集团管理控制综述

第一节 管理控制理论概述

一、内部控制与管理控制

提到管理控制，就不得不提及内部控制的概念。

一般认为，内部控制是在内部牵制的基础上，基于单位内外加强管理的需要，在长期的经营管理实践中产生的²，它出现和发展离不开注册会计师和审计制度的发展。

（一）早期的内部控制与管理控制定义

1949 年，美国注册会计师协会所属的审计程序委员会拟订了题为《内部控制、协调制度要素及其对管理当局和独立公正职业会计师的重要性》的专题报告，首次阐述了内部控制的定义：“内部控制包括组织机构的设计和企业内部采取的所有协调方法和措施，旨在保护资产、检查会计信息的准确性和可靠性，提高经营效率，促进既定管理政策的贯彻执行。”

1953 年，美国注册会计师协会所属的审计程序委员会颁布《审计程序说明》第 19 号，对内部控制定义作了修正，并将内部控制按其特点分为会计控制和管理控制。后又对其定义进行了再次修正。再次修正后的定义认为：

管理控制，包括但不限于组织计划以及管理部门授权办理经济业务的决策过程及其记录。这种授权活动是管理部门的职责，它直接与管理部执行该组织的经营目标有关，是对经济业务进行控制的起点。

会计控制，由组织计划以及保护资产和保证财产和保证财务资料可靠性有关的程序和记录构成。会计控制旨在保证：（1）经济业务的执行符合管理部门的一般和特殊授权要求；（2）经济业务的记录必须有利于按照公认会计

² 周得孚著，《管理控制》，上海财经大学出版社，1998 年 12 月，P. 36。

原则或其他有关标准编制财务报表，并落实资产责任；（3）只有得到管理部门的批准才能接触资产；（4）按照适当的间隔期限，将财产帐面记录与实物资产进行对比。一经发现差异，应采取相应的补救措施。

上面介绍的内部控制制度的修正定义，屡屡遭到管理人员的批评。他们认为，这些定义太消极、太狭窄，把精力过多地放在了纠错防弊上，因而不易为管理人员接受。

20 世纪 70 年代以来，绩效审计、管理审计、经营审计以及经济、效率和效果审计逐渐占领了审计舞台，而这些审计形式中，无不要求在关注会计控制的基础上，重点评价管理控制。最新发展情况表明，随着管理审计的广泛开展，审计人员关于内部控制制度的定义将逐步向管理人员靠拢，而最终取得共识³。

（二）COSO 的《内部控制整体框架》

1985 年，由美国注册会计师协会（AICPA）、美国审计总署(AAA)、财务经理人员协会（FEI）等机构共同赞助成立了全国舞弊性财务报告委员会(National Commission On Fraudulent Financial Reporting)，即 Tread—way 委员会。Tread—way 委员会旨在研究舞弊性财务报告产生的原因及其相关领域，其中包括内部控制不健全的问题。Tread—way 委员会就内部控制问题提出了许多有价值的建议，并倡议建立一个专门研究内部控制问题的委员会。因此，Tread—way 委员会的赞助机构成立了私人性质的 COSO。1992 年，COSO 提出了《内部控制整体框架》报告，开创性地提出了一套成体系的内部控制整体框架，标志着内部控制理论发展到新的阶段。

报告认为，内部控制是由董事、管理层及其他人员在公司内进行的，旨在为经营的有效性、财务报告的可靠性、适用法律法规的遵循性提供合理保证的过程。而所谓的可靠性则指财务报告的一致性、可比性以及选择适当的

³ 庄恩岳编著：《内部审计》，经济管理出版社，1997 年，P.166。

会计处理方法。为了实现内部控制的有效性，需要下列五个方面的要素支持：控制环境 (Control environment)、风险评估 (Riskassessment)、控制活动 (Control activities)、信息与交流 (Information and communication) 和监测 (Monitoring)。

COSO 的内部控制整体框架对企业内部控制理论的发展产生了深远的影响，国内有关内部控制的权威规定，包括下文提到的财政部注册会计师考试教材均在不同程度上都借鉴了 COSO 内部控制整体控制的一些理念。

（三）我国的内部控制和管理控制定义

一年一度的全国注册会计师资格考试由财政部注册会计师考试委员会组织，其每年发行的考试教材反映了我国注册会计师行业的最新官方理论研究成果。

2002 年发行的注册会计师考试教材⁴将内部控制与企业内部管理控制系统进行了统一，提出：所谓内部控制，是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全和完整，防止、发现、纠正错误和舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。广义地讲，一个企业的内部控制是指企业的内部管理控制系统，包括为保证企业正常经营所采取的一系列必要的管理措施。

该教材又指出，内部控制包括控制环境、会计系统和控制程序。其中控制环境包括：①经营管理的观念、方式和风格；②组织结构；③董事会；④授权和分配责任的方法；⑤管理控制方法；⑥内部审计；⑦人事政策和实务；⑧外部影响。

以上定义不再强调内部控制的分类，打破了会计控制和管理控制的界限，而直接将内部控制定义为管理控制。这说明，我国审计业关于内部控制的定义范围已大大扩展，关注重点已从原先范围较窄的会计控制转向影响整个企

⁴ 财政部注册会计师考试委员会办公室编，2002 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材《审计》，2002 年 3 月，P.237。

业经营的管理控制，与管理学界相关理论趋向一致。

二、管理的控制职能

传统的管理学理论更多地是把控制作为管理的基本职能（计划、组织、领导、控制、协调等）之一来认识。

在管理中，控制是领导者和管理人员为保证实际工作能与目标、计划相一致而采取的管理活动，它是一个信息的传递、反馈和纠偏的循环过程，通过控制职能的发挥可以消除实际达到的结果与预期目标之间的差异，以保证组织目标的有效实现⁵。

控制职能的内容体现在三个方面⁶：

1、**控制是完成计划的重要保证**。计划是全部管理职能中最基本的一个职能，它是控制的依据，没有计划就不存在控制；控制是实现计划的手段，没有控制，计划就不能顺利实现；

2、**控制是实现组织目标的根本措施**。目标是控制活动的出发点与归宿点，控制的最高宗旨是实现组织的目标；

3、**控制是改进工作的有效手段**。控制是对实际活动的反馈所做出的反映。认识并且纠正错误是管理水平提高的重要标志，同时也是组织不断完善，不断发展的必要前提，而控制则是组织发现错误，纠正错误的重要手段。

概括而言，控制工作的重要性就是保证组织活动有条不紊地进行，以达到组织目标的实现。

三、管理控制系统理论

（一）管理控制的概念

安东尼教授和戈文达拉扬教授对管理控制做了如下定义⁷：管理控制是管

⁵ 林志扬编著，《管理学原理》，厦门大学出版社，1996年1月，P.301。

⁶ 杜栋著，《管理控制》，清华大学出版社，2002年10月，P.74。

⁷ 罗伯特 N. 安东尼、维杰伊. 戈文达拉扬著，许锐、牛国锋、彭玉辉译，《管理控制系统》第9版，机械工业出版社，1999年10月，P.4。

理者影响组织中的其他成员以落实组织战略的过程。以下几个方面说明了这个概念：

1、管理控制行为

管理控制包括多种多样的行为，包括：①计划组织应该做什么；②协调组织中多个部门的行为；③传递信息；④评价信息；⑤如果需要，决定应该采取什么行动；⑥影响人们去改变他们的行为。

管理控制并不意味着行为必须同计划和预算一致。计划取决于在制定计划时被认为存在于组织内部或外部的环境。管理控制包括两个方面：如果是计划不符合组织内部或外部的环境条件，则调整计划；如果计划是合适的，是执行问题，则应重新调整行为。

因此，管理控制是一个动态的过程，管理控制行为应该是与环境相适应并且有利于组织目标实现的行为。

2、管理控制的中心问题

管理者有个人目标，管理控制的中心问题是引导他们在寻求个人目标实现的同时，帮助实现组织的目标，即目标合一，也即意味着组织中个人的目标应该尽可能地同组织自身的目标相一致。完善的目标合一是无法获得的，而各种激励措施正是为促进目标合一而设计的。

3、落实战略的工具

管理控制系统在于对推动组织实现其战略目标的管理给予帮助。因此管理控制过程首先重视战略落实，是管理者落实目标战略采用的工具。

4、财务和非财务重点

管理控制系统包含财务的和非财务的行为标准，平衡记分卡（Balanced Scorecard）是管理控制中协调财务和非财务指标的一个较好的方式。

5、开发新战略的支持

管理控制的主要角色是帮助行政人员选择战略。在那些面临环境快速变化的行业中，管理控制信息也为思考新的战略提供基础。

(二) 管理控制系统

一般系统论的创立者 L.V.贝特朗菲把系统定义为：处于一定的相互关系中并与环境发生联系的各组成部分的总体⁸。

管理控制系统讨论的是系统性的管理控制行为。具体地说，为实施管理控制而设计的互相有关的和互相沟通的组织和机制称为管理控制系统⁹。

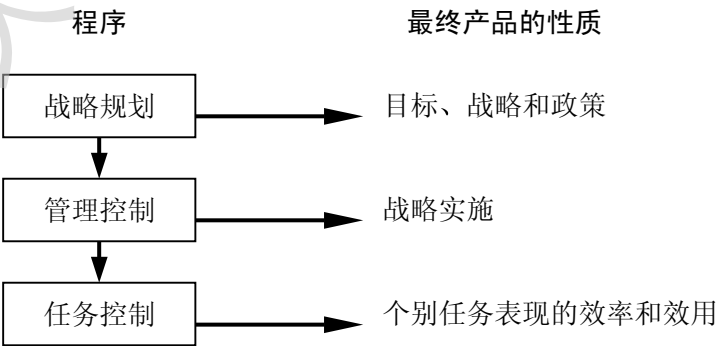
(三) 管理控制在企业管理中的地位

管理控制系统理论认为，从企业管理全局的高度看，管理控制处于战略规划与任务控制之间。

管理控制和战略规划、任务控制的区别和联系在于：

战略规划是三者当中最不系统化的，而任务控制则最具系统性，管理控制则介于二者之间。战略规划的重点在长期目标，任务控制的重点在短期工序的运行，管理控制则介于二者之间。在三者之中，计划和控制所起的作用为：在战略规划中计划过程更为重要，在任务控制中控制过程更为重要，而在管理控制中计划和控制同等重要。

图 1：管理控制与战略规划、任务控制的关系



⁸ 杜栋著，《管理控制》，清华大学出版社，2002 年 10 月，P. 10。
⁹ 周得孚著，《管理控制》，上海财经大学出版社，1998 年 12 月，P. 38。

战略规划是决定新战略的过程，管理控制是决定如何落实战略的过程，而任务控制是保证特定任务有效完成的过程。它们是一个从宏观到微观，从目标制定到具体操作的过程。

这些行为之间的相互关系用图 1¹⁰来表示：

四、管理控制的实施

（一）管理控制的设计和实施原则

要使管理控制有效，在设计管理控制系统和进行管理控制过程中，必须遵循一些基本原则¹¹：

1、保证实现目标原则

管理控制是实施战略的工具。不同组织之间的战略有所区别，控制必须根据特定战略的要求量身定做。而制定战略的目的是为了实现组织的目标，因此，对于管理控制系统设计的持续关注应该集中于系统产生的行为是不是能保证实现组织目标。

2、反映计划要求原则

计划规定了企业各项管理工作实施的具体步骤。每一项计划、每一项工作都有其特点。所设计的管理控制系统越能反映计划，则所进行的管理控制工作也就越有效。

3、组织适宜性原则

管理控制系统必须适应组织结构类型和企业的实际情况。

4、关键因素原则

为了有效的控制，需要特别注意根据各种计划来衡量工作成效时有关键意义的那些因素。实际上，企业要实现有效控制也只能将注意力集中于计划执行中的一些主要影响因素上。

¹⁰ 罗伯特 N. 安东尼、维杰伊. 戈文达拉扬著，许锐、牛国锋、彭玉辉译，《管理控制系统》第 9 版，机械工业出版社，1999 年 10 月，P. 4。

¹¹ 杜栋著，《管理控制》，清华大学出版社，2002 年 10 月，P. 82。

5、例外原则

为了进行有效的控制，我们不仅应该注意那些关键点，而且还需特别把注意力集中在对关键点的例外情况的控制上。

（二）管理控制的实施者与协助者

使管理控制过程得以运行的人大致可分为两类：希望尽可能完满地控制自己负责的形势的“管理控制者”，以及通过分析、诊断和建议为这种控制提供帮助的“管理控制工程师”。他们起着相辅相成的作用。

1、管理控制者

由于管理控制活动是要由人来进行的，因此，在管理控制过程中，我们必须明确发生的偏差应该由哪个人或哪个部门负责，这种责任关系往往通过组织结构图和岗位说明书来体现。

责任中心是由一名对其行为负责的管理者（管理控制者）领导的组织单元。从某种意义上讲，一个组织就是一个责任中心的集合体。这些责任中心形成阶梯式的层次。从组织高层管理者的角度来看，整个组织就是一个责任中心，尽管责任中心通常指组织内部的单元。

任何一个责任中心都是为了完成一个或多个任务而存在，这些任务就是他们的目标。一个组织就是通过将目标分解到各个责任中心，再通过各个责任中心目标的实现而达到实现组织总体目标的目的的。

管理控制过程主要是行为性的，它涉及管理者及其下属之间的相互影响。管理控制的重点在于责任中心的管理者行为的管理。

2、管理控制工程师

管理控制工程师这一概念泛指所有主要从事管理分析、管理诊断以及管理咨询工作的人¹²。在实践中对从事这类工作的人的称呼是多种多样的，如参谋人员、决策支持人员、管理顾问等。

¹² 杜栋著，《管理控制》，清华大学出版社，2002年10月，P.86。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库